

LE ALIQUOTE IVA RIDOTTE MODIFICATE DALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

La Legge di Stabilità per il 2016 (L. n.208/2015), tra le varie disposizioni di carattere fiscale che interessano le imprese, ne prevede alcune che riguardano le aliquote Iva applicabili a talune operazioni. In particolare:

- viene istituita una nuova aliquota ridotta, nella misura del 5%, applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e loro consorzi nei confronti di particolari categorie di soggetti svantaggiati;
- viene ampliato l'ambito di applicazione dell'aliquota super ridotta del 4% prevista per il settore editoriale;
- infine, viene resa permanente l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% alle prestazioni rese ai turisti nelle specifiche strutture portuali definite "marina resort", in quanto prestazioni assimilate a quelle rese nelle strutture ricettive all'aperto, già soggette alla predetta aliquota agevolata.

Vediamo nel prosieguo di fornire una sintesi circa la portata di tali modifiche.

Le cooperative sociali (e i loro consorzi)

La legge di Stabilità 2016 (L. n.208/15) – al fine di uniformare la normativa nazionale alla disciplina comunitaria di riferimento - ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2016, una nuova aliquota ridotta, nella misura del 5%, assoggettandovi le prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese da cooperative sociali e loro consorzi, che, fino al 31 dicembre 2015, erano assoggettate all'aliquota del 4%.

Vengono poi abrogate sia le disposizioni che avevano esteso in via interpretativa, l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% alle prestazioni di cui ai nn.18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, poste in essere nei confronti dei soggetti individuati nel più volte richiamato n. 41-bis), anche quando rese da cooperative non sociali (e loro consorzi), sia direttamente in favore dei soggetti destinatari delle medesime, sia in virtù di contratti di appalto o di specifiche convenzioni, sia le disposizioni che avevano riconosciuto alle cooperative sociali – in quanto Onlus "di diritto" – la possibilità di optare per il regime fiscale ritenuto più favorevole (e cioè, o per l'imponibilità con l'aliquota ridotta del 4%, o per l'esenzione dal tributo).

Per effetto delle citate modifiche lo scenario attuale è il seguente:

- le prestazioni di servizi socio-assistenziali rese dalle cooperative sociali, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni sono imponibili ad Iva, seppure con l'aliquota ridotta del 5%, a seguito dell'eliminazione della suddetta facoltà di opzione per l'esenzione dal tributo;
- le prestazioni sopra dette, se effettuate da cooperative "generiche" divenute Onlus "di fatto" previa iscrizione nell'apposita Anagrafe, oppure dagli altri soggetti elencati nel n. 27-ter) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, continuano ad essere esenti dal tributo in base ai numeri da 18) a 21) e 27-ter), dello stesso articolo 10, se rese direttamente in favore dei soggetti svantaggiati; qualora tali prestazioni siano, invece, rese sulla base di appalti o convenzioni con soggetti terzi sono soggette all'aliquota Iva ordinaria del 22%;

- le medesime prestazioni, infine, se rese da cooperative non sociali (e che non sono diventate Onlus "di fatto"), o da altri soggetti non rientranti tra quelli elencati nel n.27-ter) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, continuano ad essere soggette all'aliquota Iva ordinaria del 22%.

Con riferimento alla decorrenza, il comma 963 della Legge di Stabilità 2016, ha specificato che tali modifiche normative si rendono applicabili "*alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati*" successivamente al 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della legge)". Pertanto:

- le prestazioni rese dalle cooperative sociali e i loro consorzi, sia direttamente in favore dei fruitori finali delle medesime, sia sulla base di contratti di appalto o di convenzioni, rimangono soggette alla previgente aliquota Iva ridotta del 4% (o, in alternativa, al regime di esenzione), qualora i relativi contratti siano già in essere alla data del 31 dicembre 2015;
- le prestazioni di analoga natura che vengono rese dalle cooperative non sociali (e non Onlus "di fatto"), o dagli altri soggetti non rientranti nel novero di quelli elencati nel n. 27-ter), articolo 10, D.P.R. 633/1972, sono invece soggette – come in passato – all'aliquota Iva ordinaria del 22%, sia se fornite direttamente ai soggetti svantaggiati, sia se rese in virtù di contratti di appalto o di convenzioni con soggetti terzi.

I libri e le altre pubblicazioni "digitali"

Le modifiche disposte dalle Legge di Stabilità 2016 in tema di aliquote hanno interessato anche il settore dell'editoria. Tali nuove previsioni, pur non rispettando le attuali norme contenute nella direttiva comunitaria sull'Iva, tengono tuttavia conto delle linee di tendenza del processo di revisione delle aliquote che si sta svolgendo in ambito comunitario e finalizzato ad ottenere una equiparazione di trattamento, quantomeno sotto il profilo delle aliquote, tra prodotti editoriali cartacei ed elettronici (gli e-books).

Il comma 637, Legge di Stabilità 2016 ha previsto che, ai fini dell'applicazione del n. 18) della parte II della Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972, sono da considerare "*giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici*" tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica.

Detta modifica ha avuto l'effetto di estendere l'applicabilità dell'aliquota del 4% - già prevista dalla legge di Stabilità 2015 per i libri realizzati su qualsiasi supporto fisico o in formato digitale - anche ai giornali, ai notiziari quotidiani, ai dispacci delle agenzie di stampa e ai periodici, sia se forniti su CD, CD Rom o altro analogo supporto fisico, sia se forniti in formato digitale.

Tale modifica trova applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2016: fino al 31 dicembre 2015, invece, le cessioni di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici veicolate su qualsiasi tipo di supporto fisico, oppure tramite mezzi elettronici, restavano soggette all'aliquota ordinaria del 22%.

Con la recente circolare n. 20/E/2016 l'Agenzia delle entrate, confermando quanto già riconosciuto con la circolare n. 23/E/2014 riguardo ai libri cartacei contenenti codici di accesso, ha precisato che le cessioni di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa e periodici in formato cartaceo contenenti una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente può acquisire, tramite *internet*, copia in formato elettronico del prodotto acquistato o suoi aggiornamenti, sono da ritenere, sia ai fini dei criteri di tassazione che dell'aliquota applicabile, alla stregua di cessioni di prodotti editoriali cartacei, a meno che non sia dovuto uno specifico corrispettivo per l'aggiuntivo servizio elettronico. Da tale interpretazione ne deriva che le anzidette cessioni di prodotti editoriali cartacei contenenti codici di accesso sono soggette ad Iva in base al regime

speciale per l'editoria di cui all'articolo 74, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 e con applicazione dell'aliquota del 4%.

Va, tuttavia, osservato che nel caso di commercializzazione di prodotti editoriali elettronici, in quanto da considerarsi ai fini Iva come prestazioni di servizi, l'Iva sarà dovuta con le modalità ordinarie (e non con applicazione del regime speciale), seppur con aliquota super ridotta del 4%.

I "Marina Resort"

Il comma 365, articolo 1, Legge di Stabilità 2016, nel modificare l'articolo 32, comma 1, del D.L. 133/2014 (convertito in L. 164/2014), ha reso definitiva, con effetto del 1° gennaio 2016, la previgente normativa in materia che aveva assimilato i "marina resort" alle strutture ricettive all'aperto con l'effetto di rendere applicabile l'aliquota Iva ridotta del 10% ai servizi resi ai turisti che usufruiscono di tali specifiche strutture portuali.

Il citato articolo 32, D.L. 133/2014, infatti, al fine di rilanciare le imprese della filiera nautica e di ridurre il gap competitivo sfavorevole con i Paesi concorrenti del Mediterraneo aveva previsto che, fino al 31 dicembre 2014, i servizi prestati dalle strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate negli spazi dei porti appositamente attrezzati (i "marina resort") dovessero assimilarsi a quelli prestati dalle strutture turistico-ricettive all'aperto (come, ad esempio, quelli resi dai campeggi): ai fini Iva l'effetto derivante da tale equiparazione era l'applicazione dell'aliquota del 10% ai servizi resi da tali strutture portuali. L'efficacia dell'assimilazione in parola è stata successivamente prorogata, al 31 dicembre 2015, dalla Legge di Stabilità 2015.

Sempre il citato D.L. 133/2014 aveva disposto che i requisiti che devono avere i "marina resort" affinché possano essere assimilati alle strutture ricettive all'aperto dovevano essere stabiliti da un decreto adottato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo.

È con il D.M. 3 ottobre 2014, che il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha individuato i requisiti minimi che devono avere le suaccennate strutture dei porti turistici affinché possano essere assimilate alle strutture ricettive all'aria aperta: tali requisiti sono riportati nell'allegato A al decreto e consistono, in sostanza, nell'esistenza di impianti, installazioni, servizi specifici e attrezzature di ristoro posti a disposizione dei suddetti utenti dei "marina resort".

Con la circolare n. 6/E/2015 l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito all'ambito applicativo della normativa in esame individuando quali dei tanti servizi offerti dai porti turistici possono usufruire dell'aliquota Iva ridotta. Ad avviso dell'Agenzia, l'aliquota Iva ridotta si applica ai servizi, resi ai turisti, previsti in contratti di durata inferiore ad un anno, con esclusione quindi di quelli non relativi all'accoglienza temporanea dei turisti diportisti e di quelli previsti nei contratti annuali per lo stazionamento delle imbarcazioni.

Va, infine, rilevato che la modifica in commento è stata di recente oggetto di una dichiarazione di incostituzionalità. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 21/2016, ha dichiarato la parziale incostituzionalità dell'articolo 32, comma 1, D.L. 133/2014, come modificato dalla Legge di Stabilità 2016, per aver esso demandato "la qualificazione dei "marina resort" come strutture turistico-ricettive all'aria aperta" ad un decreto del Ministero dei Trasporti "senza prevedere alcuna forma di coinvolgimento delle regioni", enti che invece hanno una specifica competenza in materia. Secondo la Corte, infatti, la prerogativa di legiferare in materia turistica, e quindi anche sui porti turistici, spetta, in base al Titolo V della Costituzione, alle regioni.

A dissipare dubbi circa una possibile inapplicabilità della disposizione è opportunamente intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 20/E/2016, ha chiarito che la sentenza in parola rientra tra le cosiddette "sentenze additive". La natura della sentenza

della Corte (additiva e non abrogativa) comporta, ad avviso dell'Agenzia, che la normativa in oggetto conservi "intatta la sua efficacia in ogni sua parte che non sia incompatibile con la modifica introdotta"; peraltro, pur avendo la sentenza efficacia retroattiva, rimangono, inoltre, salvi – sempre secondo l'Agenzia – i diritti acquisiti ed i rapporti definitisi anteriormente alla sentenza.